



This work is licensed under a [Creative Commons Attribution 4.0 International License](https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/)

IMPUESTOS AUTONÓMICOS SOBRE EL RIESGO PARA LAS PERSONAS¹

José A. Rozas Valdés

Profesor acreditado a Cátedra

Facultad de Derecho

Universidad de Barcelona

jarozas@ub.edu

¹ Este trabajo trae causa de mi participación en la I Jornada Transfronteriza España-Portugal sobre Tributación del Riesgo, celebrada en la Facultad de Derecho de Cáceres el 17 de diciembre de 2014 organizada por los Profs. Álvarez Arroyo y Lozano Gómez, con quien he quedado en deuda, así como con el Prof. Borrero Moro que dictó en su desarrollo una magnífica conferencia sobre el particular. Se publica, por otra parte, gracias al estímulo y amabilidad de las Profs. Maria Pia Nastri y Roberta Alfano cuyas atenciones no dejo de agradecer. Por otra parte, se inserta en el marco del proyecto de investigación Jean Monnet *Energy taxation and State aid control: Looking for a better coordination and efficiency (ETSA-CE)*, Ref. 553321-EPP-1-2014-1-ES-EPPJMO-PROJECT, del que es investigadora principal la Prof. Dra. Marta Villar Ezcurra, y de los trabajos impulsados por el Institut Transjus de la Facultad de Derecho de la Universidad de Barcelona.

Sumario: PLANTEAMIENTO. I.- FUNDAMENTOS. 1.1. El contexto político y normativo. 1.2. El contexto dogmático: el riesgo como categoría jurídica. 1.3. Los principios que los fundamentan. II.- ELEMENTOS ESENCIALES. 2.1. Hechos imponibles. 2.2. Elementos subjetivos. 2.3. Elementos de cuantificación. 2.4. La afectación del rendimiento. III.- IMPUESTOS AUTONÓMICOS SOBRE EL RIESGO DE CONTAMINAR. 3.1. Producción de energía, emisiones y vertidos. 3.2. Instalaciones que inciden en el paisaje. 3.3. El impuesto catalán de protección civil. IV.- PERSPECTIVAS

RESUMEN: *En las últimas décadas han proliferado en España una serie de impuestos ambientales que gravitan en torno al concepto de riesgo tecnológico como elemento determinante en la configuración de la obligación de contribuir. En el presente trabajo se hace un repaso de los fundamentos dogmáticos y estructurales de los mismos (epígrafe 1), así como de los elementos esenciales de configuración de la obligación tributaria principal que los caracterizan (epígrafe 2), para, a través de un recorrido por sus más significativos ejemplos –entre los que destaca el veterano impuesto catalán de protección civil- (epígrafe 3), finalizar con algunas consideraciones de futuro en cuanto a su eventual evolución normativa (epígrafe 4).*

PALABRAS CLAVE: *Fiscalidad ambiental; Fiscalidad autonómica; Riesgo tecnológico*

RESUM: *En les darreres dècades han proliferat a Espanya una sèrie d'impostos ambientals que graviten entorn el concepte de risc tecnològic com element determinant en la configuració de l'obligació de contribuir. En el present treball es fa un repàs dels fonaments dogmàtics i estructurals dels mateixos (epígraf 1), així com dels elements essencials de configuració de l'obligació tributària principal que els caracteritza (epígraf 2), per, a través d'un recorregut pels seus més significatius exemples –entre els que destaca el veterà impost català de protecció civil- (epígraf 3), finalitza amb algunes consideracions de futur en quant a la seva eventual evolució normativa (epígraf 4).*

PARAULES CLAU: *Fiscalitat ambiental; Fiscalitat autonòmica; Risc tecnològic*

ABSTRACT: *Nowdays there have passed in Spain a series of environmental taxes around the concept of technological risk as a key element of their structure. In this paper studying their dogmatic basis and contexts (heading 1) and their main structural elements (section 2), through a tour for their most significant examples, among which stands out the Catalan tax veteran civil protection (section 3), the work finished with some considerations regarding future regulatory evolution (section 4).*

KEY WORDS: *Environmental taxes, Fiscal federalisme, Technological risk*

PLANTEAMIENTO

Desde que en 1997 se aprobase en Cataluña el llamado “Gravamen sobre la protección civil” ha proliferado en España la creación de impuestos autonómicos –últimamente, también, estatales- que tienen como eje rector el riesgo que para las personas representa el ejercicio de determinadas actividades y comportamientos.

Se trata de impuestos tradicionalmente considerados ambientales, por cuanto su presupuesto de configuración aparece vinculado a la protección del ambiente, en tanto que mediante los mismos se trata de paliar o/y compensar los riesgos que para las personas representan las actividades que constituyen su objeto imponible. Son, en su inmensa mayoría, de ámbito autonómico, y recaen, en la práctica de forma exclusiva, sobre el desarrollo de actividades productivas, empresariales.

En el presente trabajo se trata de indagar en sus fundamentos dogmáticos y normativos (epígrafe uno), para, a través del análisis de sus elementos esenciales (epígrafe dos) y de sus principales manifestaciones (epígrafes 3) formular algunas conjeturas sobre su evolución y desarrollo (epígrafe 4).

I.- FUNDAMENTOS

La mayor parte de estos impuestos, su práctica totalidad, han surgido en el ámbito del desarrollo del federalismo fiscal, del ejercicio del poder impositivo conferido a las Comunidades Autónomas por la LOFCA², sus respectivos Estatutos de Autonomía y su normativa de desarrollo (epígrafe 1.1) y, en buena medida, han venido pivotando en torno a lo que en el Derecho administrativo se identifica como la gestión de los riesgos que para las personas se derivan de la tecnología o/y de la intervención del hombre en el ambiente natural

² Como es bien sabido, esta Ley orgánica, 8/1980, se aprobó en los albores del régimen constitucional vigente, el 22 de septiembre de 1980 y desde entonces ha tenido sucesivas modificaciones en 1996, 2001 y 2009. El Tribunal Constitucional ha dejado ya definitivamente claro, con ocasión de la sentencia relativa a la constitucionalidad del Estatuto de Cataluña (STC 31/2010), que esta norma -que forma parte del llamado “bloque de constitucionalidad”- es la referencia normativa básica por cuanto a la ordenación constitucional del sistema de financiación autonómico, incluso por lo que a los regímenes forales afecta –en todo lo no previsto en sus leyes paccionadas de concierto, para los territorios vascos, y convenio, para Navarra (SSTC 208/2012 y 110/2014) [para un estudio crítico de esta jurisprudencia y de la aplicación de la LOFCA a las haciendas forales *vid.* F. De la Hucha Celador, “La aplicación de la LOFCA a las haciendas forales”, en J. Arrieta Martínez de Pisón y J. Zornoza Pérez (dirs.) F.A. Vega Borrego (coord.), *La distribución del poder financiero en España*, Marcial Pons, 2014, pp. 579-610], debiéndose de interpretar las normas estatutarias de cada Comunidad autónoma de forma coherente y respetuosa con lo dispuesto en la misma. Por otra parte, la ley ordinaria que en la actualidad desarrolla lo previsto en la LOFCA para las Autonomías de régimen común es la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía.

(epígrafe 1.2). Por último, el fundamento constitucional sobre el que se construyen estos tributos se mueve entre una concepción extensiva del principio de capacidad económica, por una parte, y los principios –de origen comunitario- de precaución y “quien contamina paga” por otra (epígrafe 1.3).

1.1. El contexto político y normativo

La explicación del florecer de estos peculiares impuestos en el ámbito autonómico es bien sencilla. El federalismo fiscal español se ha construido –para las llamadas Autonomías de régimen común, que no las forales (Provincias vascas y Navarra)- sobre dos grandes grupos de tributos: los impuestos cedidos y los tributos propios.

Los llamados impuestos cedidos son aquellos impuestos estatales respecto de los que se han compartido con las Comunidades Autónomas determinadas competencias normativas, aplicativas y sobre sus rendimientos. En la actualidad esta cesión –más que considerable- se extiende –en mayor o menor medida- a la casi totalidad de los impuestos estatales, salvo –en esencia- los que gravan la renta de los no residentes o de las sociedades y algunos impuestos especiales sobre la energía.

Por otra parte, las Comunidades Autónomas pueden crear sus propios tributos, con plena competencia al respecto, en el marco y con las limitaciones que al respecto se contienen en la Constitución y en las leyes reguladoras del federalismo fiscal. Más allá de las tasas que sobre los servicios o el aprovechamiento especial del dominio público autonómico puedan establecerse, el ámbito específico de desarrollo del poder tributario autonómico se ha concentrado en la creación de impuestos propios.

Pues bien, la competencia tributaria para crear y exigir estos impuestos propios se enmarca en un cuadro normativo que prevé importantes limitaciones al respecto:

- a) Han de recaer sobre ámbitos jurídicos respecto de los que se haya reconocido a la CA que los crea competencia específica para su ordenación;
- b) No pueden replicar hechos impositivos ya sujetos a gravamen por impuestos estatales o locales;
- c) Tampoco pueden recaer sobre bienes o derechos ubicados fuera de su territorio; y
- d) Han de resultar respetuosos con el contenido específico de las libertades fundamentales de movimiento o, dicho de otro modo, no pueden suponer un obstáculo directo para las mismas.

En este marco normativo no es de extrañar, pues, que la imaginación tributaria de los Parlamentos autonómicos a la hora de concebir nuevos presupuestos de hecho de gravamen para crear sus impuestos propios se haya dirigido hacia el ámbito de la protección del ambiente. En primer lugar, porque hasta la fecha era un mundo escasamente transitado por los impuestos estatales o locales –con los que, por lo tanto, no entraba en conflicto; en un segundo orden de ideas porque todas las CC.AA. tienen reconocidas competencias en lo relativo a cuestiones medioambientales; y, por último, porque resultaba relativamente fácil diseñarlos, restringiendo su ámbito objetivo al territorio autonómico y sin entrar en contradicción con las libertades fundamentales de circulación.

El hecho de que este ámbito de tributación fuese terreno fértil para la proliferación de nuevos impuestos tiene, por otra parte, una explicación dogmática administrativa y otra tributaria. En el plano del Derecho administrativo la protección del ambiente como valor constitucional digno de preservación es relativamente reciente, ubicándose en nuestro caso en el art. 45 de la Constitución española de 1978. En el orden tributario, la concepción tradicional del principio de capacidad económica había concentrado la atención del legislador en la disponibilidad patrimonial como presupuesto necesario de la aptitud para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Otras concepciones de la capacidad para contribuir más atentas a los indicios que de la misma nos da, no ya la titularidad de derechos patrimoniales de carácter personal, sino otras situaciones y posiciones –siempre evaluables en términos económicos, claro está– permiten construir objetos imponibles a partir de realidades como, por ejemplo, las vinculadas a la generación de riesgos para las personas o a la protección del ambiente en sentido genérico³.

Desde esta premisa, el hecho de que en la mayor parte de los casos se haya escogido un modelo de tributo que responde a las características de impuesto directo, real, objetivo, periódico y cuyo rendimiento resulta, total o parcialmente afectado a la dotación de políticas presupuestarias ambientales tiene diversas explicaciones, en buena medida nacidas de la interpretación que de las previsiones normativas del federalismo fiscal ha ido realizando a lo largo de los años la jurisprudencia constitucional⁴.

³ Cfr. a este respecto F. Gallo, *Las razones del fisco*, Marcial Pons, 2011, cap. 3º, *passim*.

⁴ Para un estudio completo del particular, puede consultarse mi trabajo “Las potestades tributarias autonómicas: presente y futuro de su configuración y ejercicio”, en *Revista catalana de Dret públic*, núm. 47, 2013, pp. 103-127, y la bibliografía allí citada. Buena parte de dicha doctrina –hasta su fecha de edición, con reproducción seleccionada de la misma– se puede encontrar, comentada, en C. Checa González, *Los impuestos propios de las Comunidades autónomas*, Col. Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, Aranzadi, 2002, 480 pp. y en C. J.

Si se ha preferido el impuesto frente a la tasa ha sido porque se buscaban tributos con capacidad recaudatoria y en la tasa nuestro Tribunal Constitucional ha venido entendiendo que en tanto que se trata de un tributo que viene justificado por la generación de un gasto, su importe ha de resultar limitado por la cobertura del mismo.

El hecho de optarse por impuestos reales –construidos en torno a un determinado hecho objetivo, que no en relación a hechos diversos vinculados a una misma persona- obedece a que no es fácil concebir impuestos personales que no trasciendan el ámbito territorial de una Comunidad Autónoma y que no hayan sido ya establecidos por el Estado o por las Haciendas locales.

Su carácter directo, periódico y objetivo viene informado por la limitación de recursos materiales y humanos que aqueja a las Administraciones tributarias autonómicas, que aconsejaba la implantación de tributos sencillos de gestionar y con un censo limitado y controlable de contribuyentes.

En cuanto a la afectación, total o parcial de sus rendimientos, a políticas presupuestarias específicas la opción ha venido inspirada por un razonamiento político y otro jurídico. El hecho de revestirlo como un tributo vinculado a una política popular –la protección del ambiente- facilitaba su legitimación en el trámite parlamentario; por otra parte, la jurisprudencia constitucional ha venido entendiendo como elemento caracterizador -no suficiente ni imprescindible, pero sí significativo- de la naturaleza medioambiental de un determinado impuesto el hecho de que su rendimiento estuviera en cierto modo afectado a la cobertura de políticas vinculadas a objetivos ambientales.

Por último en la explicación, aunque no en las causas, es preciso referirse a las razones presupuestarias que subyacen en la proliferación de estos impuestos y que no son otras sino las derivadas de la aguda crisis fiscal que ha venido afectando a la Hacienda pública española, a las autonómicas en particular, de forma señalada desde finales de la década precedente.

Borrero Moro, *La materia imponible en los tributos extrafiscales. ¿Presupuesto de realización de la autonomía financiera?*, Col Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, Aranzadi, 2004, 395 pp.

1.2 El contexto dogmático: el riesgo como categoría jurídica

Como ya se ha apuntado, estos impuestos, autonómicos en su inmensa mayoría, se han construido en torno a una categoría jurídica tomada del Derecho administrativo, el riesgo⁵.

Lo primero que se ha de tener presente al objeto de delimitar dicha categoría es que está circunscrita a los riesgos que para el ser humano se derivan de la acción del mismo en la naturaleza, de lo que se ha denominado como riesgo tecnológico. Las amenazas que para el hombre puede representar la acción de fenómenos naturales –como un terremoto, una tormenta, un rayo o un tsunami- se suelen calificar, a efectos administrativos, y por ende tributarios, como peligros naturales⁶, que no riesgo, propiamente dicho, a los efectos de su cobertura o incidencia específica en términos de Derecho público.

A este propósito el Derecho administrativo se viene ocupando tanto de la evaluación de los así llamados riesgos tecnológicos, *assessment risk*, como de su gestión, *management risk*⁷. La dimensión financiera del fenómeno tiene que ver tanto con el gasto público destinado a su cobertura como con la ordenación de los recursos patrimoniales que para su financiación el Derecho financiero pueda disponer.

Una primera observación que cabe realizar al respecto es que el instrumento jurídico con el que tradicionalmente se ha venido atendiendo la cobertura financiera de los riesgos –naturales o tecnológicos, en este caso- ha sido el seguro, que, en tanto que categoría de Derecho contractual, ha venido siendo regulado por el Derecho mercantil. De hecho, una fórmula que el Estado ha utilizado para –forzando la libre autonomía de las personas- procurar una cobertura financiera del riesgo mediante el establecimiento de obligaciones legales al respecto no ha sido otra sino la del seguro obligatorio que, en cierta medida, guarda concomitancias –aunque también, qué duda cabe, notorias diferencias- con el tributo⁸.

⁵ Cfr. al respecto, J. Esteve Pardo: “De la policía administrativa a la gestión de riesgos”, en *Revista española de derecho administrativo*, núm. 119, 2003, pp. 323-346; del mismo autor, *Técnica, riesgo y Derecho. Tratamiento del riesgo tecnológico en el Derecho ambiental*, Ariel, Barcelona, 1999, 222 pp., así como “Convivir con el riesgo. La determinación del riesgo permitido”, en E.J. Pérez Alonso (coord.) *Derecho, globalización, riesgo y medio ambiente*, 2012, pp. 273-302. Vid. también, recientemente, L.M. Garrido Cordobera, *El riesgo ambiental*, Ubijus/Reus, México-Madrid, 2014, 207 pp.

⁶ Cfr. al respecto, M. Basilavecchia, L. Del Federico y P. Mastellone (Eds.), *Tax Implications of Natural Disasters and Pollution*, Eucotax, Walter Kluwer, Ámsterdam, 2015.

⁷ Cfr. M. Tarrés Vives, *Normas técnicas y ordenamiento jurídico*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2003, 493 pp.

⁸ Vid. al respecto las consideraciones que sobre el llamado “*Obamacare*”, la reforma sanitaria norteamericana estableciendo la obligatoriedad del seguro sanitario, realizó el Tribunal Supremo de los EE.UU. en su *Sentencia National Federation of Independent Business et al. v. Sebelius, Secretary of Health and Human Services, et al.* 567 US (2012), 11.393, de 28 de junio.

En buena medida la gestión del riesgo tecnológico se encomienda por el Derecho administrativo a Agencias con un estatuto jurídico propio y peculiar –en ocasiones, incluso, de Derecho privado- que puede prever, al objeto de procurar su financiación, el cobro por las mismas de tasas, precios públicos, o lo que en Derecho español se llaman “prestaciones patrimoniales de Derecho público” o exacciones parafiscales que, guardando una notoria semejanza con el tributo, en alguno de sus elementos de configuración presentan diferencias más o menos relevantes⁹. En tanto que vienen destinadas a financiar la actividad administrativa relativa a la prevención o compensación del riesgo tecnológico, se podrían considerar todas estas figuras financieras como vinculadas al mismo.

1.1. Los principios que los fundamentan

En el caso de los instrumentos financieros articulados en torno a la financiación de los servicios vinculados a la gestión de riesgos ambientales o en razón del aprovechamiento especial del dominio público con relevancia ambiental, mediante tasas y precios públicos, la dimensión financiera del fenómeno no presenta peculiaridades dogmáticas dignas de destacar.

Es en lo relativo al establecimiento de impuestos ambientales –prescindiendo aquí de lo atinente a otros instrumentos financieros de naturaleza no propiamente tributaria en tanto que contruidos desde la lógica del mercado, como los permisos de contaminación- el ámbito en el que su construcción y fundamentación dogmática en el plano financiero adquiere matices dignos de atención.

Lo primero que es preciso sentar, en tal orden de cosas, es que las actividades llamadas a requerir la atención del impuesto, como objeto imponible del mismo, se han de ubicar en el plano de la incertidumbre científica, del riesgo, de aquello que, siendo soportable por el medio, conviene desincentivar o moderar. Cuando nos encontramos ante actividades decididamente nocivas, insalubres o peligrosas cualificadas –sin olvidar que la gradación de algo tan evanescente como el riesgo no es siempre, más bien nunca, sencilla- el instrumento adecuado para enfrentarse a las mismas no es de orden financiero, de estímulo, sino, directamente de estricta regulación administrativa y, en su caso, sanción: lo que en la literatura al caso se denominan medidas de *command and control*.

⁹ Vid. J.E. Varona Alabern, *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*, Marcial Pons, 2009, 174 pp.

Por esta razón, la imposición ambiental se incardina en la lógica de lo que en Derecho comunitario se conoce como principio de precaución, de cautela y acción preventiva (art. 174 del Tratado de la Unión Europea). En tanto que se puede identificar que se está ante una actividad, un comportamiento, que puede presentar riesgos eventuales para el equilibrio del entorno natural en el que se desenvuelve la vida del hombre y, con ello, para la especie humana proyectada en el tiempo, puede tener sentido establecer impuestos encaminados a desincentivarlas, atenuarlas o compensar sus efectos tendencialmente perniciosos.

Esta precaución –muy propia del Derecho ambiental- cuando se ha traducido en categorías financieras se ha formulado con la expresión -de particular fortuna en este orden de cosas- de “quien contamina paga” que, claro está, no puede interpretarse como “quien paga contamina”, o “pagar para contaminar”¹⁰.

Aunque no han faltado objeciones al establecimiento de este tipo de impuestos, desde una concepción patrimonialista del principio de capacidad económica, hoy en día se abren paso y cobran un realce particular desde una construcción de este principio clásico del Derecho tributario más atento a lo que el premio nobel de Economía Amartya Sen¹¹ define como capacidades del hombre, que van más allá de su sola esfera patrimonial, y que en la doctrina italiana se ha desarrollado de forma destacada por Franco Gallo¹².

II.- ELEMENTOS ESENCIALES

Una vez delimitados los fundamentos sobre los que se han construido estos impuestos y el contexto en el que surgen se dedicará este epígrafe a realizar una descripción genérica de los aspectos que resultan comunes a todos ellos en cuanto a la configuración de sus elementos esenciales: los hechos imponible (epígrafe 1.1), sus elementos subjetivos (epígrafe 1.2) y sus elementos de cuantificación (epígrafe 1.3.).

¹⁰ Sobre la construcción del Derecho tributario ambiental puede consultarse, en la bibliografía española, por todos, P.M. Herrera Molina, *Derecho tributario ambiental*, Marcial Pons, Madrid, 2000, 420 pp. y T. Rosembuj Erujmovich, *Los tributos y la protección del medio ambiente*, Marcial Pons, Madrid, 1995, 280 pp. En la literatura italiana vid. R. Alfano, *Tributi ambientali. Profili interni ed europei*, G. Giappichelli Editore, Torino, 411 pp.

¹¹ Cfr. *La idea de Justicia*, Taurus, 504 pp.

¹² Cfr. en particular *Las razones del fisco. Ética y justicia en los tributos*, Nota preliminar de José A. Rozas, Marcial Pons, 2011, 190 pp.

2.1. Hechos imponibles

En relación a la delimitación de los objetos imponibles de estos impuestos, de los hechos materiales sobre los que incidir al configurar el presupuesto de nacimiento de la obligación tributaria principal, el foco de atención se concentra en aquellas actividades que comportan un riesgo eventual o cierto en cuanto a su realidad pero –en mayor o menor medida- indeterminado en cuanto a sus efectos, de contaminación. Los bienes jurídicos susceptibles de sufrir este daño genérico son el aire, el agua, los suelos y, de forma reciente un bien verdaderamente complejo de acotar en términos jurídicos –por sus connotaciones estéticas y subjetivas- que es el “paisaje”¹³.

Si el riesgo es una categoría jurídica ligada a la incertidumbre podría afirmarse que cuando el hecho determinante del nacimiento de la obligación tributaria comportase una contaminación incontestable no se podría hablar, propiamente, de impuestos sobre el riesgo de contaminar sino, directamente, de impuestos sobre la contaminación. Y aunque en sentido estricto sería así, en la práctica lo que resulta verdaderamente indubitado es que las hipótesis planteadas por los científicos sobre los efectos de determinadas emisiones, vertidos o actividades son por lo general falseables en el tiempo y no siempre del todo precisas en sus conclusiones o compartidas en su integridad por toda la comunidad de los especialistas en la materia. En definitiva, que las fronteras que separan la saturación de la entropía en el mundo físico son considerablemente endebles e inciertas; el vertido, la emisión, la actividad inocua –en cuanto que la propia naturaleza es capaz de recuperar por sí misma la situación precedente restableciendo por sí sola el equilibrio perdido¹⁴- y aquella o aquel otro que generan una saturación calificable como contaminación en sentido estricto por sus efectos perversos a corto, medio o largo plazo son realidades en las que generalmente nos moveremos en terrenos de incertidumbre.

Es más, en ocasiones, por los efectos de sustitución que el desincentivo de un tipo de actividad o emisión suele comportar en el estímulo de otra alternativa –pasar de la energía

¹³ El paisaje no deja de ser una creación de la mirada del hombre sobre la naturaleza que, por ende, es difícilmente objetivable. *Vid.* M. Aguilo, *El paisaje construido*, Colegio de Ingenieros de Caminos, Canales y Puertos, 1999, 304 pp.

¹⁴ “No todo puede ser denominado «contaminación», ya que forman parte del proceso vital, y en una primera aproximación, podríamos decir que contaminación sería toda introducción en el medio de elementos físicos o factores de cualquier clase que disminuyan o anulen la función biótica del mismo.” L.M. Garrido, *El riesgo...*, ob. cit., p. 39.

nuclear a la generada por combustión o a la eólica, por ejemplo, o trasladar residuos para su reciclaje mediante vehículos que consumen derivados del petróleo- cuando se está sujetando a gravamen una determinada actividad se está siempre partiendo de la premisa de que previsiblemente se va a reducir con ello el nivel de contaminación del que se parte pero, en realidad, en buena medida se está actuando bajo la cautela –supuestamente con base científica razonable- de que así va a ser; desde una previsión de que se va a reducir con ello el riesgo de contaminación, pero no siempre –o casi nunca- con la seguridad de que así vaya a ser.

El desarrollo de la jurisprudencia constitucional que durante los años precedentes ha venido recayendo en relación a los impuestos propios autonómicos ha contribuido a que se evite, en la formulación de los presupuestos de hecho de nacimiento de los mismos, dos realidades susceptibles de entrar en conflicto con los hechos impositivos vigentes a nivel local y con los que, como se ha hecho notar, en virtud de lo establecido al respecto en el art. 6.3 LOFCA, no se pueden superponer:

- i) En primer lugar se ha procurado evitar como hecho imponible de estos impuestos el utilizar como elemento subjetivo de los mismos la titularidad de bienes inmuebles, por cuanto el riesgo de considerarse los mismos incompatibles con el impuesto que grava a nivel municipal la titularidad de los inmuebles, el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, resulta, sin duda, elevado;
- ii) En el mismo orden de ideas, se ha procurado eludir como hecho material determinante del nacimiento de la obligación tributaria principal la referencia al mero ejercicio de una actividad empresarial, desde el momento en que, nuevamente, se podría entrar en conflicto con el impuesto local que sujeta a gravamen el desarrollo de actividades económicas, el Impuesto sobre Actividades Económicas¹⁵.

Así las cosas, los objetos impositivos preferidos por estos impuestos ambientales han sido, por una parte, desde que en Galicia se crease el primero de ellos en 1995, la emisión de gases a la atmósfera con riesgo de contaminación desde fuentes fijas de emanación.

¹⁵ Si bien a este respecto la jurisprudencia constitucional no es muy clara a la hora de distinguir entre el hecho imponible del IAE y el de determinados impuestos ambientales. Con parecidos argumentos, así, ha declarado constitucional un impuesto andaluz sobre el almacenamiento de residuos nucleares, al mismo tiempo que declaraba inconstitucional, en parecidas circunstancias, otro castellano manchego que guardaba con aquél identidad de razón. *Vid.* al respecto el comentario de G. Patón García, “Tributos castellanomanchegos y energías renovables: la inconstitucionalidad del impuesto sobre la energía nuclear y la protección del entorno natural”, en *Fiscalidad de la energía renovable* (Dir. Manuel Lucas Durán), Aranzadi-Thomson, Cizur Menor, 2013.

Otros hechos que se han perfilado como presupuestos de hecho de impuestos ambientales han sido los que se concentran en la realización de una actividad, (almacenaje de residuos o producción de energía, por ejemplo) con una especial incidencia ambiental. Desde la premisa de que el ejercicio de la misma puede tener resultados perniciosos para el ambiente, o que se trata de comportamientos con un riesgo cualificado de contaminación actual o futura¹⁶.

Estos son los casos, a nivel estatal en esta ocasión, por ejemplo, del Impuesto sobre gases fluorados de efecto invernadero¹⁷ o del recientemente creado “Impuesto sobre el Valor de la Extracción de Gas, Petróleo y Condensados” que con carácter de impuesto directo, aun en el marco de los impuestos especiales¹⁸, crea un impuesto específico sobre los beneficios derivados de la extracción de tales sustancias mediante las llamadas técnicas de *fracking*, atendiendo a los específicos riesgos que en materia medioambiental pueden presentar y afectando una parte de su recaudación –en una manifestación singular de lo que algún autor, como el Prof. Rosembuj, ha llamado contribuciones especiales negativas, y en la literatura americana se denominan *hosting fees*- al sostenimiento de las corporaciones locales de los municipios donde radican tales explotaciones.

En la formulación selectiva de las actividades que comportan riesgo para el ambiente natural y humano se ha de estar prevenido, en otro sentido, frente a la eventualidad de que la Comisión Europea pudiera considerar –abriendo a tal efecto el correspondiente procedimiento de infracción ante el Tribunal de Luxemburgo- que un determinado impuesto de estas características pudiera constituir una Ayuda de Estado proscrita por el Derecho comunitario en cuanto que viniera a alterar las condiciones objetivas de competencia haciendo caer una carga tributaria desproporcionada sobre determinadas empresas en beneficio de sus competidoras alternativas¹⁹.

¹⁶ “Se pone especial atención en quien crea un riesgo, lo domina o lo potencie de modo que quien es el dueño o guardián de cosas riesgosas o realiza actividades que por su naturaleza o sus circunstancias generan riesgos a terceros, debe como contrapartida responder por los daños que ellas originan”. L.M. Garrido Cordobera, *El riesgo ambiental*, ob. cit., p. 50.

¹⁷ Creado mediante la Ley 16/2013, de 29 de octubre.

¹⁸ Mediante una modificación operada en la Ley que regula los impuestos especiales sobre hidrocarburos, aprobada por la Ley 8/2015, de 21 de mayo

¹⁹ A este respecto, con fecha 7 de enero de 2014, el *Finanzgericht Hamburg* planteó ante el TJUE una cuestión prejudicial, admitida a trámite con la referencia C-5/14, relativa al impuesto estatal alemán sobre el uso de combustibles nucleares en la producción de energía eléctrica, *German Kernbrennstoffsteuergesetz*. El 4 de junio de 2015 el TJUE ha dictado sentencia al respecto declarando dicho impuesto compatible con las disposiciones comunitarias relativas a la fiscalidad energética, el régimen general de impuestos especiales, las ayudas de Estado y la proscripción de exacciones de efecto equivalente a las aduaneras. *Cfr.* del autor, “El modelo español de sistema financiero eléctrico a la luz del Derecho comunitario”, en *Quincena fiscal*, núm. 13/2015, y el comentario que sobre dicha sentencia se ha realizado en *ECJ leading cases* (<https://ecjleadingcases.wordpress.com/2015/07/13/jel-tjue-se-pronuncia-sobre-el-impuesto-especial-aleman-sobre-energia-nuclear/>).

2.2. Elementos subjetivos

En cuanto a los sujetos de la relación impositiva, en la parte del sujeto activo lo más habitual es que se sitúe la Comunidad Autónoma que lo ha establecido –ya se ha hecho notar que en su inmensa mayoría se trata de impuestos autonómicos sobre cuya ordenación, aplicación y rendimiento son plenamente competentes las Autonomías que los crean- o, en muchos casos, las Agencias u Organismos autónomos responsables de la gestión y ejecución de las políticas ambientales en el marco de las que se han establecido los impuestos en el sector del tratamiento de los residuos o del saneamiento del agua, por ejemplo.

En ocasiones la ordenación de los sujetos de estos impuestos puede revestir formatos verdaderamente singulares. Así ocurre, por ejemplo, en el impuesto estatal que sujeta a gravamen el almacenamiento de los residuos nucleares, creado en el marco de la Ley 15/2012 de fiscalidad energética. De los dos impuestos que en dicha ley se establecieron alrededor del riesgo que implica para las personas y el ambiente la producción y almacenamiento de residuos nucleares, el relativo al almacenamiento tiene por contribuyente único a la entidad pública titular de las instalaciones en las que se depositan los residuos cuyo almacenamiento se sujeta a gravamen. Pues bien, siendo dicha entidad, ENRESA, íntegramente de titularidad estatal, resulta que el sujeto activo de la relación tributaria y el único contribuyente del impuesto es el mismo sujeto, la Administración general del Estado. Aun cuando en realidad, siendo de un modo o de otro la práctica totalidad de la financiación de dicha entidad responsabilidad de las empresas productoras de energía nuclear, la carga tributaria concomitante a dicho impuesto va a terminar desplazándose hacia dichas empresas. Técnicamente lo más correcto habría sido definir como hecho imponible del gravamen la entrega de los residuos para su almacenamiento, colocando en la posición de contribuyente a la empresa que los libra y en la de sustituto de aquélla a la que asume su almacenamiento²⁰.

En relación con la posición jurídica de contribuyente en estos impuestos, y en consonancia con lo que se ha hecho notar sobre la prevención del legislador autonómico de evitar que se pueda sospechar que el impuesto gravita sobre la misma órbita tributaria que el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, incurriendo así en una doble imposición proscrita por la LOFCA, se viene evitando definirlo como el “titular de los bienes” de los que deriva el riesgo de contaminar. Prefiriéndose, por el contrario, definir como contribuyente a quien realiza la acti-

²⁰ Sobre este particular y estos impuestos puede consultarse lo que al respecto publiqué en “Los tributos estatales sobre los residuos nucleares: un análisis crítico”, en *Quincena fiscal*, núm. 8/2014, pp. 21-48.

vidad que comporta el riesgo o “explota” los bienes de los que el mismo deriva.²¹

Un último elemento relevante en lo que a sujetos pasivos de estos impuestos se refiere es que, en aquellos que recaen sobre la electricidad –buena parte de los mismos- se proscribe el establecimiento de impuestos indirectos sin finalidad específica distintos de los armonizados y que se superpongan a los mismos o al IVA (art. 11.2 de la Directiva 2008/118/CE). Lo que lleva consigo que se ha de evitar a este respecto esta tipología de impuestos, indirectos, con repercusión de la carga tributaria al consumidor, si no se quiere incurrir en contradicción con las disposiciones de armonización de la fiscalidad energética.

2.3. Elementos de cuantificación

En cuanto a los elementos de cuantificación de estos impuestos que recaen sobre el riesgo de contaminar, como base imponible se suele tomar el factor efectivo o potencial de contaminación, por cuanto a mayor volumen, mayor riesgo de saturación y contaminación. Es pues, precisamente, la intensidad del riesgo de contaminar lo que modula la cuantificación del parámetro que expresa la capacidad sujeta a gravamen. En la medida que se incrementa el riesgo de contaminar –la cantidad de energía producida, de sustancia almacenada o el volumen y extensión de las instalaciones desplegadas- lo hace la expresión cifrada de la capacidad económica del contribuyente, la base imponible del impuesto.

Siendo la base imponible una medida física o química, el tipo impositivo reviste en estos impuestos las características de un tipo impositivo específico, más frecuentemente gradual por cuanto en buena medida, al tener estos gravámenes la finalidad de desincentivar el ejercicio de las actividades sobre las que recaen y disminuir o prevenir, con ello, el riesgo que para las personas su ejercicio implica, suelen estructurarse con arreglo a pautas de progresividad, creciendo la cuota más que proporcionalmente al hacerlo la base imponible, en función de los tramos en los que la tarifa o la cuota se dividen.

²¹ Un caso paradigmático en este sentido es lo que ocurrió con el Impuesto extremeño sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente que, ante la amenaza de una declaración de inconstitucionalidad, se procedió a modificar su hecho imponible y la delimitación del contribuyente en el sentido apuntando, desplazando ambos elementos desde la titularidad de los bienes hacia la realización de la actividad de riesgo, mediante la Ley extremeña núm. 8, de 27 de diciembre de 2005. *Cfr.* lo que a este respecto escribí en “Impuestos sobre actividades de riesgo, instalaciones contaminantes y emisiones atmosféricas”, en P.M. Herrera Molina y J. Galán Ruiz (coords.), *Tributos locales y autonómicos*, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2006, pp. 560-561.

Por último, en cuanto a la cuantificación de los impuestos sobre el riesgo se refiere, es frecuente que se prevea en su configuración el establecimiento de beneficios fiscales – reducciones en la base, deducciones o bonificaciones en la cuota- que atemperan el gravamen en la medida que el comportamiento del contribuyente disminuye o compensa el riesgo de contaminación. Y esto es así, entre otras cosas, de nuevo, porque la jurisprudencia constitucional ha venido exigiendo o valorando como elemento significativo del impuesto, a la hora de considerar si efectivamente se está o no ante un impuesto de naturaleza ambiental o, sencillamente, ante un tributo de finalidad exclusivamente fiscal, el hecho de que se prevea entre sus elementos de cuantificación la articulación de elementos que permitan al contribuyente reducir la carga tributaria a medida que se modifica su comportamiento para reducir, también, el riesgo de contaminar. Eso sí, no siempre estos beneficios fiscales presentan una clara vinculación con el daño o el riesgo que se tratan de paliar.

2.4. La afectación del rendimiento

Nuevamente aquí por mor de la jurisprudencia constitucional, que también considera relevante para calificar un impuesto como ambiental esta circunstancia, en muchos casos si no íntegra si, al menos, parcialmente, el rendimiento obtenido de la aplicación de estos impuestos se destina a la dotación de fondos específicos vinculados a la financiación de políticas relativas a la prevención de los riesgos que se tratan de paliar o la reparación de los daños que de las actividades sujetas puedan traer causa.

III. IMPUESTOS AUTONÓMICOS SOBRE EL RIESGO DE CONTAMINAR

Centrando ahora la atención específicamente sobre los impuestos que sobre el riesgo de contaminar se han aprobado en el ámbito autonómico –la mayor parte de los cuales se han creado en los últimos diez años, al albur de la crisis fiscal- son más que numerosos los que a este respecto pueden caracterizarse como tales, en especial en el ámbito de la fiscalidad energética y del transporte, actividades en las que se concentra en buena medida el riesgo tecnológico para las personas y el medioambiente.

Cabe distinguir, en este sentido, entre tres grupos de impuestos autonómicos contruidos en el marco del riesgo de contaminar:

- i) Los que toman como punto de referencia la actividad de generación de electricidad, en paralelo al impuesto estatal sobre la producción de energía eléctrica aprobado al finalizar 2012;
- ii) Aquellos que recaen sobre los residuos que generan actividades con riesgo de contaminación, ya sea en forma gaseosa –emisiones a la atmósfera- o sólida, así como sobre la generación de residuos nucleares; y
- iii) Unos terceros, cuyo hecho imponible se construye sobre la titularidad, a veces la explotación, de ciertas instalaciones en las que se lleva a cabo una actividad con riesgo de contaminación, u otros activos mediante los que se transportan la electricidad o con otras finalidades como la comunicación telefónica o electrónica, en el que el bien jurídico protegido vendría a ser el “paisaje”.

3.1. Producción de energía, emisiones y vertidos

Entre los impuestos que pivotan en torno a la producción de electricidad, se ha de citar el impuesto valenciano sobre la producción de energía eléctrica, aprobado unos días antes que el estatal²², y que, eso sí, a diferencia de éste exime de gravamen la generación de energía eléctrica de fuentes renovables. En paralelo con el estatal, sus ingresos están afectados a la financiación de políticas ambientales, en línea con el requisito de vinculación de los rendimientos que respecto de los impuestos autonómicos de esta naturaleza viene exigiendo la jurisprudencia constitucional. También de forma pareja a su homónimo estatal la cuota se construye sobre la cifra de ventas, como elemento de ponderación de la intensidad del riesgo que se genera. Parece probable, pues, que este impuesto termine siendo declarado inconstitucional por exceder los límites que la LOFCA fija en lo relativo a las competencias autonómicas en materia tributaria²³.

²² Cfr. Ley 10/2012, de 21 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera y de Organización de la Generalitat (DOCV núm. 6931, de 27 de diciembre de 2012).

²³ Como se ha hecho notar, la LOFCA prohíbe la creación de impuestos autonómicos sobre hechos imposables ya sujetos a gravamen por el Estado. Uno de los primeros impuestos supuestamente ambientales creados por una Comunidad autónoma, las Islas Baleares, con apreciables concomitancias con el aquí referido ya fue declarado inconstitucional por la STC 289/2000, de 30 de noviembre. De hecho, en esta línea, el impuesto navarro sobre el valor de la producción de energía eléctrica (2012) ha sido velozmente declarado inconstitucional. Vid I. Barberena Belzunce, “Se aplica la LOFCA a los tributos de la Comunidad Foral de Navarra? A propósito de las STC 208/2012 y 110/2014”, en *ECJ Leading Cases*, año 3º, vol. 2, post nº 629, de 5/11/2014 (<https://ecjleadingcases.files.wordpress.com/2014/11/ecjlc-629-barberena.pdf>).

En parecido sentido, la Comunidad autónoma catalana ha aprobado un impuesto sobre la producción de energía eléctrica de origen nuclear cuya finalidad es sujetar a gravamen actividades que comportan un riesgo cualificado en términos medioambientales. Eventualmente puede entrar en conflicto con el impuesto estatal sobre la producción de energía eléctrica y, con mayor motivo si cabe, con el que grava la producción de residuos nucleares, desde el momento en que su hecho imponible es el uso de combustibles nucleares en la generación de energía eléctrica. De presentarse un recurso o cuestión de inconstitucionalidad su fin es también, con toda probabilidad, algo más que dudoso²⁴.

Un segundo grupo de impuestos autonómicos está construido sobre las actividades que comportan un riesgo de contaminación del aire por cuanto implican la emisión de gases de distinta especie y en diversa cuantía desde instalaciones fijas:

- i) Galicia: Impuesto sobre la contaminación atmosférica²⁵;
- ii) Andalucía: Impuesto sobre emisión de gases a la atmósfera²⁶;
- iii) Aragón: Impuesto sobre el daño medioambiental causado por la emisión de contaminantes a la atmósfera²⁷;
- iv) Murcia: Impuesto por emisiones de gases contaminantes a la atmósfera²⁸;
- v) Cataluña: Impuestos sobre la aviación y sobre la emisión de gases y partículas a la atmósfera producida por la industria²⁹.

²⁴ El Impuesto extremeño sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente, en tanto que en una de sus modalidades sujeta a gravamen es la producción de energía eléctrica, también podría entrar en colisión con el estatal.

²⁵ Cfr. Ley 12/1995, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la contaminación atmosférica (DOG de 30 de diciembre). Para un estudio de conjunto de este impuesto puede verse lo que publiqué en “El impuesto gallego sobre la contaminación atmosférica”, en *Revista de Derecho financiero y Hacienda pública*, núm. 246, 1997, pp. 943-968.

²⁶ Cfr. Ley 18/2003, de 29 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales y administrativas (BOJA nº 251, de 31 de diciembre).

²⁷ Cfr. Decreto legislativo 1/2007, de 18 de septiembre, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Legislación sobre los impuestos medioambientales de la Comunidad Autónoma de Aragón. (BOA nº 117, de 3 de octubre).

²⁸ Cfr. Ley 9/2005, de 29 de diciembre, de Medidas Tributarias en materia de Tributos Cedidos y Tributos Propios año 2006 (BORM suplemento nº 3, del nº 301, de 31 de diciembre).

²⁹ Cfr. Ley 12/2014, de 10 de octubre, del impuesto sobre la emisión de óxidos de nitrógeno a la atmósfera producida por la aviación comercial, del impuesto sobre la emisión de gases y partículas a la atmósfera producida por la industria y del impuesto sobre la producción de energía eléctrica de origen nuclear (DOCG de 17 de octubre).

También podrían calificarse como impuestos que están contruidos sobre el riesgo de contaminación –en el sentido genérico que al concepto de riesgo se viene atribuyendo en este trabajo- todos aquellos que se refieren a los vertidos en las aguas interiores o marinas³⁰ y al depósito de residuos³¹, pero nos llevaría muy lejos exponer todo el panorama que en este sentido ofrece el Derecho tributario autonómico español. Baste con mencionar, eso sí, por cuanto se refieren a residuos con un riesgo cualificado en términos de contaminación, los impuestos autonómicos que sujetan a gravamen hechos imposables vinculados a la producción de energía de origen nuclear y que se justifican por los riesgos para la población concomitantes al ejercicio de tal actividad. Si bien es cierto que hasta el 2012 dos Comunidades autonómicas sujetaron a gravamen la producción de residuos radioactivos - Andalucía y Castilla- La Mancha - desde dicha fecha estos impuestos han sido sustituidos por otros estatales, creados por la Ley 15/2012. Cataluña, por su parte, ha creado el 2014 un tercero –vigente ya el estatal- sobre el uso de combustible nuclear que, aunque aparentemente no se solapa con los estatales –que gravan la producción y almacenaje de residuos- en la práctica sí se podría interpretar que se produce una superposición de hechos imposables.

3.2. Instalaciones que inciden en el paisaje

Otra serie de impuestos autonómicos se construyen en torno a un riesgo de contaminación verdaderamente difuso y subjetivo que son los derivados de la incidencia en el paisaje –como bien jurídico digno de protección- y que sujetan a gravamen determinadas instalaciones productivas o de transporte, el patrimonio industrial, de quienes realizan determinadas actividades:

- i) Asturias: Impuesto sobre el desarrollo de determinadas actividades que inciden en el medio ambiente³²;
- ii) Canarias: Impuesto sobre el impacto medioambiental causado por determinadas actividades³³;

³⁰ Cfr. sobre esta materia L.M. Alonso González y H. Taveira Torres (coords.), *Tributos, aguas e infraestructuras*, Atelier, Barcelona, 2012, 332 pp.

³¹ Cfr. por lo que al sistema catalán se refiere, en esta materia, lo que publiqué en “El régimen financiero de la gestión de los residuos en Cataluña”, en *Noticias CEE*, núm. 308, 2010, pp. 57-68.

³² Cfr. Ley del Principado de Asturias 13/2010, de 28 de diciembre, de Medidas Presupuestarias y Tributarias de acompañamiento a los Presupuestos Generales para 2011 (BOPA nº 301, de 31 de diciembre).

³³ Cfr. Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (BOC nº 124, de 26 de junio).

- iii) Castilla-La Mancha: Impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente³⁴;
- iv) Castilla-La Mancha: Canon eólico³⁵;
- v) Extremadura: Impuesto sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente³⁶;
- vi) Galicia: Impuesto sobre el daño medioambiental causado por determinados usos y aprovechamientos del agua embalsada³⁷;
- vii) Galicia: Canon eólico³⁸;
- viii) La Rioja: Impuesto sobre el impacto visual producido por los elementos de suministro de energía eléctrica y elementos fijos de redes de comunicaciones telefónicas o telemáticas³⁹
- ix) Murcia: Impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente⁴⁰;

3.3. El impuesto catalán de protección civil

Una vez expuestas las premisas sobre las que se han construido en España los impuestos sobre los riesgos para las personas, los autonómicos de forma señalada, conviene dedicar una atención especial al que sin duda alguna es más significativo en este orden de cosas y, por otra parte, con una más larga trayectoria que ha incluido un recurso de inconstitucionalidad que finalizó con una Sentencia (STC 168/2004) en la que se proclamaba su adecuación al texto constitucional: el, así llamado, “gravamen de protección civil de Cataluña” que creado en la

³⁴ Cfr. Ley 16/2005, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente y del tipo autonómico del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos (DOCM nº 264, de 31 de diciembre).

³⁵ Cfr. Ley 9/2011, de 21 de marzo, por la que se crean el Canon Eólico y el Fondo para el Desarrollo Tecnológico de las Energías Renovables y el Uso Racional de la Energía en Castilla-La Mancha (DOCM nº 63, de 31 de marzo).

³⁶ Cfr. Decreto Legislativo 2/2006, de 12 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de Tributos Propios (DOE nº 150, de 23 de diciembre).

³⁷ Cfr. Ley 15/2008, de 19 de diciembre, del Impuesto sobre el daño medioambiental causado por determinados usos y aprovechamientos del agua embalsada (DOG nº 251).

³⁸ Cfr. Ley 8/2009 por la que se regula el aprovechamiento eólico en Galicia y se crean el canon eólico y el fondo de compensación ambiental (DOG de 29 de diciembre).

³⁹ Cfr. Ley 7/2012 de 21 de diciembre, de medidas administrativas y fiscales (DOLR nº 159 de 28 de diciembre).

⁴⁰ Cfr. Ley 7/2011, de 26 de diciembre, de medidas fiscales y de fomento económico en la Región de Murcia (BORM nº 301, de 31 de diciembre).

Ley 4/1997, de 20 de mayo⁴¹, ha sido marginalmente modificado al hilo de la creación de tres nuevos impuestos autonómicos catalanes –a los que ya se ha hecho referencia- en la Ley 12/2014, de 10 de octubre⁴², básicamente, para excluir de gravamen a las plantas de producción de energía nuclear al quedar éstas sujetas desde 2015 a un impuesto específico.

Lo primero que llama la atención al respecto es su extravagante denominación, “gravamen”, ajena a la tipología tributaria contenida en nuestra Ley 58/2003, General Tributaria –aplicable a todos los tributos, también los autonómicos y locales, de nuestro sistema- y en la que se distingue, a partir de la configuración de su hecho imponible, entre impuestos, tasas y contribuciones especiales.

El Tribunal Constitucional en la Sentencia en la que se pronunció sobre este tributo obvió lo relativo a su caracterización refiriéndose al mismo directamente como “gravamen” o como “tributo”. Si para discernir ante qué tipo de tributo estamos nos hemos de fijar en el hecho imponible del mismo, hemos de concluir que se trata de un impuesto. El hecho que determina el nacimiento de la obligación tributaria consiste en la realización de determinadas actividades en tanto en cuanto las mismas comportan un riesgo en términos de protección civil. Aunque sus rendimientos sólo se pueden invertir en programas presupuestarios relativos al desarrollo de políticas de protección civil⁴³, no se satisfacen con ocasión de la prestación de servicios administrativos específicos, ni por el aprovechamiento especial del dominio público –luego no se puede calificar como tasa- ni con ocasión de la realización de una obra pública o del establecimiento o ampliación de un servicio público, lo que impide calificarlo como contribución especial. Además, en este último caso, por no tratarse de un tributo de cupo sino de cuota.

Aunque en su ley de creación se hace referencia a un supuesto carácter “retributivo”, que no “contributivo” del mismo, no es, a mi parecer, sino una manifestación técnicamente incorrecta de que se está en presencia de un tributo en el que a la finalidad fiscal o contributiva –y sin excluirla- se añade otra extrafiscal, que es la de la atenuación o desincentivo del ejercicio de actividades con riesgo para la población. En realidad, su principio rector no es tanto el de

⁴¹ El resto de su normativa reguladora se contiene en el *Decret* de la Generalitat 160/98 y en la Orden del *Conseller d'Economia i Finances*, ECF/45/2002.

⁴² Ley, por cierto, en cuya exposición de motivos se hace expresa referencia al “principio de prevención de riesgos” como fundamento de los impuestos que por la misma se establecen, aludiendo a que mediante los mismos se “gravan los mencionados riesgos”, y ante la que recientemente el Gobierno de la Nación ha presentado recurso de inconstitucionalidad.

⁴³ Está afectado “íntegramente” y en “exclusiva” –dice el art. 58 de la Ley en que se regula- a la financiación de las políticas de protección civil.

beneficio o generación de costes que está presente en el establecimiento de las tasas, ni el de capacidad económica –aunque no resulta éste, como no podía ser menos, absolutamente ajeno a su configuración- sino que está presidido en su ordenación por un principio general de prevención, de cautela (art. 174 TUE).

Y se trata como tal tributo, de una prestación patrimonial nacida de la ley y exigida sin contraprestación específica, absolutamente ajena a la estructura sinalagmática de los negocios jurídicos voluntarios. Y desde este punto de vista, pues, aun cuando se haya de pagar con ocasión de los particulares riesgos que la actividad desarrollada por el contribuyente comportan en términos de protección civil, no se paga “para” cubrir las responsabilidades en las que se pudiera incurrir con respecto a la población civil ante la eventual producción de un daño para la misma derivado de la actividad sujeta a gravamen. No supe al seguro –que es la forma adecuada para cubrir este tipo de riesgos de incurrir en responsabilidad- sino que lo complementa.

Aunque, curiosamente, su normativa obvia la formulación precisa del hecho imponible que determina el nacimiento de la obligación tributaria principal, el Tribunal Constitucional ha querido descubrir el mismo en el ejercicio de la actividad sujeta a gravamen “en tanto en cuanto representa un peligro” (STC 168/2004), en el riesgo inherente a la actividad a la que se dedica el patrimonio que se utiliza como referente para cuantificar el importe de la prestación.

Los bienes a los que se vinculan estas actividades peligrosas son de tres tipos:

- i) Las sustancias calificadas como peligrosas: su uso, almacenaje, y transporte;
- ii) los aeropuertos y las presas hidráulicas; y
- iii) las instalaciones eléctricas.

Se prevén tres exenciones objetivas –generación de energía eléctrica por tratamiento de residuos sólidos urbanos, determinadas instalaciones de generación de energía eléctrica de baja potencia y el transporte de propano y gas natural en redes de baja presión, así como una subjetiva relativa a la realización de las susodichas actividades por Administraciones públicas lo que, si se está atendiendo a la prevención de riesgos, tampoco parece que tenga mucho sentido.

El contribuyente es quien realiza la actividad a la que está afectada el bien.

Las bases imponibles se construyen en base a la media anual de las sustancias almacenadas, los metros de instalación de las infraestructuras de transporte, la media de vuelos durante los últimos cinco años, los metros cúbicos de la presa y la potencia nominal de la planta de

producción de energía eléctrica, siendo los tipos impositivos, en todos los casos, específicos y expresados en euros.

Sí se modula el principio de prevención a partir del de capacidad económica mediante dos límites en la cuantificación de la cuota que no podrá exceder de determinadas cuantías que van desde 6.000 € anuales para entidades con cifra de negocios inferior a tres millones de euros, hasta 61.000 euros para las que superen los 30 millones de euros y se prevé el pago del impuesto mediante el sistema de cupo para aquellas empresas sujetas a planes especiales de protección civil.

Si se ha llevado a cabo una exposición detallada de las características y elementos esenciales de este tributo catalán es, justamente, porque constituye una expresión paradigmática del tipo de impuesto sobre las actividades con riesgo cualificado para las personas a las que se ha dedicado este trabajo.

En definitiva, con el objetivo de prevenir, aminorar, prepararse para afrontar eventuales riesgos que para la protección civil pudieran derivarse del ejercicio de determinadas actividades que tienen un peligro cualificado a tales efectos, se hace contribuir con el establecimiento de un impuesto específico a quienes las realizan, calculando la cuota a partir de los elementos patrimoniales afectos a la actividad, que son indicativos de la intensidad del riesgo, y con unos límites que vienen informados por el principio de capacidad económica. Contribuyen, pues, en tanto en cuanto están generando riesgos específicos, económicamente evaluables, lo que no deja de tener lógica como criterio particular de distribución de las cargas públicas en razón de las singulares posiciones y capacidades genéricas –no necesariamente patrimoniales- de los contribuyentes.

IV. PERSPECTIVAS

Para terminar, parece oportuno realizar una reflexión general sobre lo que se adivina que pueden ser las tendencias por las que en el futuro puede discurrir el incierto devenir del sistema tributario español en esta materia.

A partir de la explosión de la crisis fiscal se ha desencadenado un apetito recaudatorio por parte del Estado que no ha permanecido ajeno al ámbito que hasta ahora había sido propio de la imposición autonómica, el de la imposición de actividades con riesgo de contaminar, en particular enmarcadas en el ámbito de la fiscalidad energética. Los impuestos energéticos aprobados mediante la Ley 15/2012, y el recientemente creado impuesto sobre las llamadas

exploraciones mediante la técnica del *fracking*, “Impuesto sobre el Valor de la Extracción de Gas, Petróleo y Condensados” (Ley 8/2015, de 20 de mayo) son bien representativos de esta tendencia.

Mientras tanto, las Comunidades Autónomas, Cataluña en particular –en el curso 2014/2015 se han creado cinco impuestos en esta Comunidad y un sexto se encuentra en fase de tramitación parlamentaria- no han cesado de crear dispersos y diversos impuestos autonómicos que giran en torno a la generación de riesgos ambientales.

Una política atenta a las necesidades de las empresas en este orden de cosas, a las exigencias de los principios de seguridad jurídica y proporcionalidad aconsejarían una racionalización de estas políticas tributarias en lo relativo al gravamen especial de las actividades con riesgos cualificados para las personas, lo que no tendría necesariamente que pasar por la creación de figuras estatales, pero sí por la armonización y coordinación de las autonómicas. Probablemente –aunque es escasamente previsible que ocurra- a través de una reforma constitucional que convirtiese el Senado en el centro de las políticas e instituciones de cohesión territorial del Estado español que, en la actualidad, con mimbres federales, se desangra en tensiones periféricas sin un entramado constitucional coherente con su política, una reforma, en definitiva, que permitiese un desarrollo común de todos sus interlocutores y poderes –de la “patria común e indivisible de todos los españoles” (art. 2 Ce)- en un clima de colaboración y concordia.